

## **COUR ADMINISTRATIVE**

Numéro du rôle : 22033 C

Inscrit le 18 octobre 2006

---

**Audience publique du 11 janvier 2007**

**Recours formé par  
Monsieur XXX XXX, XXX  
contre une décision du directeur de  
l'administration des Contributions directes  
en matière de remise d'impôts  
- Appel -  
(jugement entrepris du 20 septembre 2006 (n° 20162 du rôle))**

---

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 22033C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 18 octobre 2006 par Maître Henri Frank, avocat à la Cour, au nom de Monsieur XXX XXX, sans profession, ayant demeuré à L-XXX, demeurant actuellement à L-XXX, dirigée contre un jugement du tribunal administratif du 20 septembre 2006 (n° 20162 du rôle), ayant déclaré non justifié son recours en réformation dirigé contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 mai 2005 portant rejet de sa demande de restitution par la voie gracieuse de la retenue d'impôt sur l'allocation de départ transactionnelle par lui perçue en 2002, tout en déclarant son recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 21 novembre 2006 par Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Où le premier conseiller en son rapport à l'audience publique du 7 décembre 2006, ainsi que Maître Henri Frank et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein en leurs observations orales respectives.

---

En date du 12 janvier 2004 Monsieur XXX XXX adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », une demande de restitution par la voie gracieuse basée sur le paragraphe 131 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », prélevée à titre de

retenue à la source sur l'indemnité transactionnelle par lui perçue de son ancien employeur, la société XXX, à l'issue de l'accord trouvé entre parties, après recours contentieux, sur la terminaison du contrat de travail d'employé et de la qualité de délégué du personnel de Monsieur XXX auprès de son employeur.

Par décision directoriale du 3 mai 2005 (n° GR 7.04 du rôle) la demande de Monsieur XXX a été rejetée pour absence constatée de rigueur à la fois objective et subjective.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 26 juillet 2005, Monsieur XXX a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 3 mai 2005.

Par son jugement du 20 septembre 2006 (n° 20162 du rôle) le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties, a reçu le recours principal en réformation en la forme, pour, au fond, le déclarer non justifié et en débouter le demandeur, tout en déclarant le recours subsidiaire en annulation irrecevable. Le tribunal à son tour conclut à l'absence de rigueur tant objective que subjective pour sous-tendre le caractère non fondé du recours contentieux de Monsieur XXX.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 18 octobre 2006 par Maître Henri Frank, avocat à la Cour, Monsieur XXX XXX a entrepris le jugement précité du 20 septembre 2006 et conclut en ordre principal à voir annuler la décision attaquée avec renvoi de l'affaire devant le tribunal administratif autrement composé, sinon, en ordre subsidiaire, à voir reconnaître dans son chef tant une rigueur objective que subjective et à voir dire en conséquence qu'il est exonéré de la retenue d'impôt à concurrence de 51.235,74 €, tout en demandant de voir statuer sur les frais ce qu'en droit il appartiendra.

L'appelant reproche aux premiers juges de faire fausse route en estimant que la prise en compte d'une base d'imposition erronée s'analyserait en substance en une contestation de la légalité de l'imposition, alors que selon lui tel ne serait pas le cas. Il estime que lorsqu'un contribuable est d'avis que le calcul de ses impôts est intervenu sur une base d'imposition erronée, il ne conteste pas par là-même la légalité de l'imposition en question. Selon lui, le fait de retenir de son indemnité transactionnelle de départ un montant de 51.235,74 €, constituerait incontestablement un cas de rigueur objectif et une atteinte au principe d'équité tel que prévu par « l'article » 131 AO. Tel serait le cas *a fortiori* lorsqu'on serait réparti d'une retenue initiale de 104.761,- € imputée sur la cote d'impôt sur le revenu pour l'année 2002 et redressée en 2005, après émission du bulletin d'imposition afférent par le remboursement d'un montant de 46.683,- €. L'appelant reproche ensuite au tribunal d'avoir écarté sa demande en raison de l'absence d'une rigueur subjective à l'appui d'un argument qui n'aurait pas fait l'objet d'un débat contradictoire. Tel serait le cas pour l'argument retenu par les premiers juges, suivant lequel la perception d'un impôt devrait être à l'origine d'une rigueur incompatible avec l'équité et que cette rigueur s'apprécierait dès lors au moment de la perception de l'impôt, en l'occurrence au moment de la retenue effectuée en 2002 et non au moment où le tribunal a statué en 2006. D'après l'appelant, l'argument en question n'aurait pas fait l'objet d'un débat contradictoire, en sorte que les dispositions de l'article 65 du Nouveau code de procédure civile se trouveraient enfreintes et plus loin celles de l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme. En conséquence il y aurait lieu à annulation du jugement

entrepris, pour ne pas avoir prononcé la rupture du délibéré et réouvert les débats sur l'argument en question par lui finalement retenu. L'affaire serait à renvoyer devant le tribunal administratif autrement composé.

Au fond, il est reproché aux premiers juges d'avoir fait fausse route en introduisant par rapport à « l'article » 131 AO une notion qui n'y aurait pas son fondement. Ainsi, la loi ne prévoirait-elle pas de délai à observer entre le prélèvement et la demande d'exonération, tout comme il n'y aurait pas de lien direct suffisant entre le prélèvement et la situation actuelle. L'appelant veut voir tenir compte de sa situation actuelle qu'il présente comme étant très précaire. Cette précarité serait notamment celle en raison de la retenue d'impôts opérée en 2002 ensemble la perception de l'impôt en 2004, en sorte qu'il existerait un lien direct entre sa situation actuelle et celle ayant généré la situation de précarité. D'après lui, il y aurait lieu de prendre en considération à la fois sa situation de 2002 et celle actuelle, en tenant compte de l'évolution de son cas, marquée, d'un côté, par l'épuisement de l'ensemble de ses ressources financières et, d'un autre côté, par l'impossibilité de retrouver un travail compte tenu de son âge et de l'exigüité actuelle du marché du travail. En toute hypothèse l'appelant estime avoir rapporté à suffisance de droit la preuve d'une rigueur subjective justifiant la remise d'impôts sollicitée.

A travers son mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 21 novembre 2006 par Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg de mettre en exergue que parmi les nombreuses pièces annexées à la requête d'appel manquerait la plus importante, à savoir, le jugement que la Cour serait invitée à censurer, en sorte que l'appel serait irrégulier en la forme. Toujours au titre de la recevabilité, l'Etat de faire remarquer que bien que l'appel ne soit pas limité au chef qui rejette le recours en réformation, l'appelant ne formulerait ni moyens, ni conclusions contre l'irrecevabilité du recours subsidiaire en annulation, en sorte qu'à cet égard l'appel serait irrecevable.

Quant à la procédure, l'Etat de mettre en avant que les conditions de rigueur objective et subjective ne sont pas cumulatives, mais s'analysent en causes de remise distinctes. Ainsi, il reproche à l'appelant de solliciter l'annulation du jugement entrepris pour prétendu vice de procédure concernant le second volet, celui de la rigueur subjective.

La Cour étant saisie de l'appel global, il ne saurait y avoir annulation du jugement avec renvoi devant les premiers juges. En toute occurrence la Cour serait amenée à statuer au fond.

Au fond, au titre de la remise pour rigueur objective, l'Etat de faire valoir que l'argumentaire de l'appelant reviendrait à méconnaître non seulement la notion de rigueur objective, telle qu'empruntée à la doctrine allemande, mais encore à réduire à l'absurde le régime de la réclamation avec son délai de trois mois, sauf relevé de forclusion, ensemble le réexamen intégral et le risque de *réformatio in pejus* y afférente.

Ce serait à juste titre que le tribunal aurait retenu le principe suivant lequel le nouveau paragraphe 131 AO exclut les contestations de légalité pour garantir la juxtaposition de deux voies de droit devant avoir des causes et des objets différents. Les

contestations de légalité seraient ainsi exclues quelle que soit la forme qu'elles revêtent.

Relativement aux deux retenues dont se plaindrait l'appelant, seule la première aurait un rapport avec l'impôt. Celle-ci aurait d'ailleurs été remboursée dans la mesure où elle ne pouvait être imputée sur l'impôt sur le revenu fixé par voie d'assiette.

Au titre de la remise pour rigueur subjective, l'Etat intimé fait valoir que le moyen tiré du défaut de procédure contradictoire ne serait pas fondé, étant donné que le tribunal n'aurait pas soulevé de moyen nouveau et n'aurait fait qu'appliquer la disposition sur laquelle se basait la demande. En second lieu le paragraphe 131 AO enfermerait expressément la demande de remise dans le délai du paragraphe 153 AO, lequel est d'une année civile à partir du fait générateur de la rigueur c'est-à-dire à partir de la perception en l'occurrence.

Enfin, la situation pénible de l'appelant ne serait due en rien à la retenue, ni à la restitution de ce qui excédait l'impôt fixé par voie d'assiette pour l'année 2002. En définitive l'Etat conclut au caractère non fondé de l'appel interjeté.

A l'audience publique du 7 décembre 2006, le mandataire de Monsieur XXX d'informer la Cour que ce dernier a changé de domicile pour être actuellement domicilié à L-XXX, ce déménagement étant encore à voir en relation avec sa situation financière de plus en plus précaire. Pour le surplus, l'appelant demande le rejet du mémoire en réponse étatique pour cause de tardiveté. Le délégué du Gouvernement d'admettre que si son mémoire avait été « *apporté* » le lundi, 20 novembre 2006, il n'aurait cependant été déposé que le lendemain, mardi, 21 novembre 2006. Il se rapporte dès lors à prudence quant à l'admissibilité de son dit mémoire.

Considérant que la question de l'admissibilité d'un mémoire devant la Cour administrative conditionnant les limites des débats à mener en instance d'appel, il convient de la traiter en premier lieu ;

Considérant qu'il appert que le mémoire en réponse déposé le 21 novembre 2006 a été fourni un jour après le dernier jour utile - lundi, 20 novembre 2006 - face à la requête d'appel déposée le 18 octobre 2006, le 18 novembre 2006 ayant été un samedi ;

Qu'il convient dès lors de rejeter le mémoire étatique pour cause de tardiveté, de sorte que la Cour n'est pas amenée à tenir compte des arguments étatiques y contenus, non entrés dans les débats à travers ceux retenus par le jugement entrepris ;

Considérant que l'appel ayant été interjeté suivant les formes et délai prévus par la loi, il est recevable ;

Considérant que la Cour tient cependant à souligner qu'elle ne se trouve saisie que dans la limite des prétentions de l'appelant, concrétisées à travers des moyens invoqués dans la requête d'appel (cf. CA 6 avril 2006 (20736C) ; CA 11 mai 2006 (20937C) ;

Considérant que d'après le paragraphe 131 AO « *sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'administration des*

*Contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond ».*

Considérant que compte tenu de leur origine, les dispositions de l' « *Abgabenordnung* » sont qualifiées de paragraphe et non pas d'article ;

Considérant qu'il y a lieu de constater de prime abord que la demande en annulation du jugement entrepris ne porte que sur le volet ayant trait à l'analyse de la rigueur subjective, de sorte à soulever, s'il était accueilli, la question du renvoi de l'affaire possible ou non devant les premiers juges sous une forme limitée à une partie du jugement en question ;

Considérant que les éléments de motivation retenus par les premiers juges tenant à ce que c'est la perception d'un impôt qui doit être à l'origine d'une rigueur incompatible avec l'équité, loin de s'analyser en moyen soulevé d'office, découlent directement de la lecture même du paragraphe 131 AO, amplement discuté devant les premiers juges, sur lequel s'est basée, à juste titre d'ailleurs, la demande en restitution formulée par Monsieur XXX ;

Considérant que n'étant pas en présence d'un moyen soulevé d'office, l'argumentaire avancé en appel par l'appelant tiré d'une violation des dispositions de l'article 65 NCPC et plus loin l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme laisse d'être fondé dès ce stade ;

Qu'il y a dès lors lieu d'écarter le moyen sans qu'il ne soit besoin de prendre position plus en avant sur les conséquences éventuelles qu'aurait comporté l'accueil du moyen en question ;

Considérant que suivant les dispositions mêmes du paragraphe 131 AO, la remise d'impôt y prévue ne s'envisage que si la légalité de l'impôt à sa base n'est point contestée ;

Qu'il s'ensuit qu'aucune contestation, tenant à la légalité de l'impôt à la base de la demande de remise gracieuse, ne saurait être utilement accueillie, pour fonder une quelconque rigueur objective ou subjective, étant constant qu'une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité ;

Que plus particulièrement aucune contestation tenant au caractère excessif allégué dans le chef de l'imposition en question opérée à l'encontre de l'appelant ne saurait être prise en considération comme telle au titre d'une remise gracieuse ;

Considérant que c'est dès lors à juste titre que les premiers juges ont écarté l'ensemble de l'argumentaire de Monsieur XXX tendant à mettre en cause, *a priori* sur le tard, de façon indirecte, sinon tangentielle, la légalité de l'imposition à la base de sa demande en remise gracieuse, force étant à la Cour de tenir comme constant

qu'en l'espèce, le bulletin d'impôt en question est à considérer comme coulé en force de chose décidée à défaut de réclamation afférente documentée au dossier ;

Considérant que le jugement entrepris est ainsi à confirmer pour les motifs y contenus que la Cour adopte concernant le constat d'absence d'une rigueur objective en l'occurrence ;

Considérant que relativement à la rigueur subjective invoquée par l'appelant, il convient de retenir d'abord que l'ancien employeur de Monsieur XXX a opéré une retenue à la source d'un montant de 104.761,- € en application des dispositions de l'article 136 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) par rapport à l'allocation transactionnelle de 270.437,62 € convenue entre parties ;

Que suivant bulletin d'imposition du 29 décembre 2004, le bureau d'imposition compétent, qualifiant cette indemnité transactionnelle de revenu extraordinaire au sens des articles 131(3) et 132(1) LIR, a procédé à une imposition à concurrence d'un montant de 61.628,13 €, générant de la sorte un remboursement en date du 21 janvier 2005 de la somme de 46.683,10 € au titre d'excédent de retenue sur salaire à la source, ainsi que ces données non autrement contestées en cause se dégagent de la décision directoriale déférée au fond ensemble les pièces du dossier ;

Qu'il est constant par ailleurs à partir des éléments documentés au dossier que l'ancien employeur de l'appelant actuel a retenu une somme de 51.235,74 € en compensation de diverses dettes alléguées dans le chef de Monsieur XXX, notamment du chef d'un remboursement de prêt à effectuer et que par ailleurs la convention transactionnelle conclue entre parties a eu l'effet de priver l'ancien salarié XXX XXX de toute allocation d'indemnité de chômage ;

Considérant que force est dès lors à la Cour de relever que le montant de 51.235,74 € pour lequel Monsieur XXX demande à être « *exonéré de la retenue d'impôt* » ne correspond pas à l'impôt finalement fixé par rapport à l'indemnité transactionnelle par lui perçue, lequel, d'après les énonciations de la décision directoriale déférée au fond et non contestée sous cet aspect s'élève à 61.628,13 € ;

Qu'en effet, ledit montant de 51.235,74 € est celui que l'appelant affirme être retenu par voie de compensation par son ancien employeur du fait notamment d'un prêt contracté auprès de lui ;

Considérant qu'il y a dès lors eu en quelque sorte autolimitation de l'appelant concernant le montant par lui réclamé à travers sa demande en appel comme devant lui être alloué par voie de réformation du jugement entrepris au titre de restitution gracieuse sur pied du paragraphe 131 AO ;

Considérant qu'en droit, aux termes du paragraphe 131 AO, la restitution d'impôts est accordée « *dans la mesure où la perception d'un impôt ... entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité* » ;

Considérant qu'en règle générale, concernant des remises d'impôts demandées dans un contexte où l'impôt n'est, par hypothèse, pas encore perçu, s'applique la règle

invoquée par l'appelant suivant laquelle la juridiction saisie, dans le cadre du recours en réformation introduit, est appelée à cristalliser son analyse au moment où elle statue concernant plus particulièrement l'existence d'une rigueur subjective ;

Considérant que dans le cadre de la demande d'une restitution sur base du paragraphe 131 AO, la question du moment auquel il s'agit d'apprécier l'existence d'une rigueur, plus particulièrement subjective, incompatible avec l'équité, est appelée à recevoir, à travers le texte même du paragraphe 131 AO, la même réponse théorique en ce qu'il convient de l'analyser en relation avec la perception de l'impôt, sauf que ce dernier, par essence, a été perçu dans ce cas de figure précis ;

Considérant que dans le cas spécifique de l'espèce où le régime d'imposition de l'indemnité transactionnelle ainsi désignée, conditionne directement la perception de l'impôt, la systématique du paragraphe 131 AO concernant l'analyse d'une rigueur incompatible avec l'équité, emporte que le moment d'analyse est appelé à être fixé à la date à laquelle la qualification juridique de l'opération à la base de la perception de l'impôt a été concrètement arrêtée de manière à recevoir exécution ;

Considérant que dans le cadre d'une imposition par voie d'assiette suivant la retenue sur salaire, dépendant, elle, de la qualification juridique de l'indemnité versée, la cristallisation dans le temps de l'analyse de l'existence d'une rigueur incompatible avec l'équité est appelée à s'effectuer au jour où la perception de l'impôt s'est concrétisée à travers le bulletin d'impôt émis dans l'hypothèse à admettre faute d'autres éléments établis, où la légalité de ce bulletin, sous l'aspect prévisé, n'a pas été remise en question à travers une réclamation, ni plus loin, par la voie contentieuse ;

Considérant que dès lors, dans le cadre spécifique de l'espèce, la perception de l'impôt concrètement arrêtée relativement à l'indemnité transactionnelle ainsi désignée, est à fixer dans le temps à la date de l'émission du bulletin du 29 décembre 2004 dégageant le montant finalement perçu à ce titre ;

Considérant que cette précision étant faite au-delà de l'analyse des premiers juges, la Cour est néanmoins amenée à entériner l'appréciation de ces derniers, confirmant celle de la décision directoriale à la base, suivant laquelle la situation précaire du demandeur résulte essentiellement de l'impossibilité de stabiliser sa situation professionnelle par l'obtention d'un nouvel emploi, ainsi que de l'absence d'indemnité de chômage, laquelle découle à son tour des conventions trouvées entre l'appelant et son ex-employeur ;

Considérant qu'ainsi encore au-delà de l'autolimitation de sa demande réitérée en appel résultant ainsi de la part de l'appelant, force est à la Cour de retenir avec les premiers juges que la cause déterminante de la non-restitution de l'impôt en question consiste dans la non-qualification juridique de l'indemnité transactionnelle emportant exonération d'impôt, entraînant que les revenus par elle visés, au lieu d'être exonérés suivant l'argumentaire initial de Monsieur XXX, ont été imposés, il est vrai en tant que revenus extraordinaires, en sorte que tout son argumentaire actuel revient à la base à remettre en cause la légalité même de cette qualification juridique, laquelle se résout en contestation, également sous cet aspect de rigueur subjective, incompatible

avec un recours en remise gracieuse, d'après les termes mêmes du paragraphe 131 AO prérelaté ;

Considérant qu'enfin, à entrevoir les éléments de rigueur subjective invoqués au-delà des contestations de légalité ci-avant dénotées, il convient dès lors de confirmer les premiers juges, même sous l'aspect d'une analyse dans le temps fixée à la date de l'émission du bulletin du 29 décembre 2004, étant entendu qu'il se dégage complémentaiement de l'analyse à faire à la date de l'émission dudit bulletin d'imposition que ce dernier a emporté le remboursement d'un montant de 61.628,13 €, en sorte que sous cet aspect encore il ne saurait y avoir rigueur subjective au voeu du paragraphe 131 AO ;

Considérant que si le paragraphe 131 AO appelle la juridiction saisie à statuer en tenant compte de l'équité, il convient cependant de suivre les mêmes dispositions légales, concernant plus précisément l'analyse dans le temps, compte tenu de la nature juridique de la demande gracieuse présentée au regard de la restitution sollicitée ;

Considérant que compte tenu de l'imposition intervenue et de la qualification y retenue concernant l'indemnité désignée comme transactionnelle, même une vue très humaine des choses ne permet pas à la Cour de déclarer fondé l'appel dans le sens d'une restitution d'impôts plus en avant, les griefs que l'appelant invoque concernant sa situation financière en relation avec l'indemnité transactionnelle non perçue dans son entièreté stipulée ainsi espérée, tenant pour l'essentiel à la façon dont celle-ci a été convenue, puis qualifiée de façon non utilement contredite, du moins d'après les éléments soumis au dossier ;

Considérant que l'appel n'étant fondé en aucun des moyens invoqués, il convient d'en débouter l'appelant, le jugement entrepris étant à confirmer en ce qu'il a entériné la décision directoriale déferée au fond.

**Par ces motifs,**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare l'appel recevable ;

au fond, le dit non justifié et en déboute l'appelant ;

**confirme** le jugement entrepris ;

condamne l'appelant aux dépens d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Jean-Mathias Goerens, vice-président,  
Francis Delaporte, premier conseiller, rapporteur,



Henri Campill, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny May.

le greffier en chef

le vice-président